

Audience publique du 20 juin 2011

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27155 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 août 2010 par Maître Jean-Paul Noesen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à ..., tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2010 (n° C 15834 du rôle) portant rejet de son recours hiérarchique formel tendant à la révocation d'une décision du service de révision du 22 mars 2010 portant fixation d'une astreinte de ... € ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 septembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 octobre 2010 par Maître Jean-Paul Noesen pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Paul Noesen et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 12 mars 2010, le service de révision de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « service de révision », fit parvenir à Monsieur ... un courrier de la teneur suivante :

«Le 1^{er} mars 2010 je vous avais prié de me rendre accessible l'ensemble de vos documents et pièces relatives à votre activité d'huissier (alle Geschäftspapiere) pour le 08 mars 2010 au plus tard.

Vous n'avez pas jugé utile de donner suite à cette invitation.

Je tiens à vous signaler que si, à la date du 19 mars 2010 prochain, je n'ai pas accès aux pièces précitées, je me verrais (sic) dans l'obligation de vous infliger, en vertu du §202 de la loi générale des impôts, une astreinte de ... (... €) EUR.

Si vous estimez n'être pas légalement tenu à l'obligation faisant l'objet de la présente sommation, vous voudrez m'en avertir par écrit avec indication des motifs avant le 19 mars 2010 ».

Par courrier du 22 mars 2010, le service de révision infligea une astreinte de ... € à Monsieur ..., à verser avant le 29 mars 2010, en considération de ce qu'il n'avait pas donné suite à la sommation précitée du 12 mars 2010.

Par courrier reçu en date du 12 avril 2010, le mandataire de Monsieur ... introduisit auprès de « l'Administration des Contributions Directes » un recours hiérarchique formel dirigé contre la décision précitée du 22 mars 2010, en soutenant que son mandant ne serait pas obligé de remettre au service de révision l'ensemble des documents et pièces relatives à son activité d'... sollicités par celui-ci, au motif, d'une part, qu'il serait soumis au secret professionnel et, d'autre part, que le répertoire des huissiers, qui serait l'instrument de tenue de comptes imposé par la loi aux ..., aurait de toute façon été communiqué par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines à l'administration fiscale et, de troisième part, que la demande ainsi formulée à son encontre constituerait « *une mesure de rétention pure et simple* ». L'administration des Contributions directes fut partant priée de « *révoquer l'astreinte prononcée* ».

Par courrier du 12 avril 2010, le service de révision ordonna à Monsieur ... de payer une astreinte de ... € avant le 19 avril 2010, au motif qu'il n'avait pas donné suite à la sommation (astreinte), émise le 22 mars 2010 « *de rendre accessible au réviseur l'ensemble de [ses] documents et pièces relatifs à [son] ... (alle Geschäftspapiere) pour le 29 mars 2010 au plus tard* ».

Un nouveau recours hiérarchique formel fut introduit par le mandataire de Monsieur ... par courrier du 20 avril 2010, dans lequel il est fait état des mêmes motifs que ceux invoqués dans le recours hiérarchique formel du 12 avril 2010, avec le seul ajout que d'après Monsieur ... la nouvelle astreinte ainsi prononcée constituerait une violation du principe *non bis in idem*, dans la mesure où cette nouvelle décision du 12 avril 2010 viserait les mêmes faits que ceux qui auraient déjà fait l'objet de l'astreinte prononcée par la décision précitée du 22 mars 2010.

Par courrier du 20 avril 2010, le service de révision ordonna à Monsieur ... de procéder au paiement d'une astreinte de ... € avant le 27 avril 2010, au motif qu'il n'avait pas donné suite à la « *sommation (astreinte) émise le 12 avril 2010 par le service de révision de rendre accessible au réviseur l'ensemble de [ses] documents et pièces relatives à [son] ... (alle Geschäftspapiere) pour le 19 avril 2010 au plus tard* ».

Un nouveau recours hiérarchique formel fut introduit par le mandataire de Monsieur ... par courrier du 6 mai 2010 auprès de l'administration des Contributions directes pour les mêmes motifs que ceux invoqués dans le recours précité du 20 avril 2010.

Par une décision sur recours hiérarchique formel du 5 mai 2010, inscrite sous le numéro C 15834 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « directeur », rejeta le recours de Monsieur ... comme non fondé aux motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 12 avril 2010 par Maître Jean-Paul Noesen, au nom du

sieur ..., demeurant à ..., tendant à la révocation d'une décision du service de révision du 22 mars 2010 portant fixation d'une astreinte de ... euros;

Vu le dossier fiscal;

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde);

Considérant que par une sommation du 12 mars 2010, le service de révision, autorisé par le § 202 AO à prononcer des astreintes pour amener les contribuables récalcitrants à s'acquitter de leurs obligations, a averti le réclamant, que le refus de rendre accessible l'ensemble des documents et pièces relatives à son activité d'huissier pour le 19 mars 2010 au plus tard, entraînerait la fixation d'une astreinte de ... euros;

Considérant que l'ensemble des documents et pièces demandés n'ayant pas été rendu accessible dans le délai imparti, ni de prorogation demandée, le service de révision liquida l'astreinte le 22 mars 2010 par la décision dont recours, qui fut notifiée au réclamant par simple lettre du même jour;

Considérant que si les actes des professionnels de la postulation et de la représentation sont à interpréter, en principe, au sens littéral des termes employés, il n'en reste pas moins qu'en l'espèce les moyens invoqués ne laissent pas de doute que le recours est introduit contre la sommation-astreinte du 12 mars 2010 et non contre la décision de liquidation d'astreinte;

Considérant qu'en vertu du § 237 AO la voie de recours contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;

Considérant que le recours contre la sommation-astreinte a été introduit par qui de droit (§ 303 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'il est partant recevable;

Considérant que le service de révision, dans le cadre de sa mission de contrôle du dossier fiscal du réclamant pour les années d'imposition 2006 à 2008 en vertu des §§ 162 alinéa 9 et 193 AO, a invité le réclamant par lettre du 1^{er} mars 2010 à rendre accessible l'ensemble des documents et pièces relatives à son activité d'huissier des années mentionnées ci-avant afin de pouvoir asseoir l'imposition des années en cause sur des bases exactes;

Considérant que le réclamant s'oppose à cette obligation lui infligée à travers les §§ 170 à 173 AO en invoquant « le secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal »;

Considérant qu'au vu de l'énumération limitative du § 177 alinéa 1 AO, l'... n'est pas visé par le refus de renseignement en vertu de ce paragraphe;

Considérant que ce refus de renseignement instauré par le § 177 AO ne concerne explicitement pas les états des émoluments et honoraires touchés par le contribuable, mais

exclusivement l'état et le contenu des dossiers de ses clients (Trib-Lux. 19.7.1950, P. XV, p. 91, impôt sur le chiffre d'affaire);

Considérant que le réclamant se retranche derrière l'article 14-1 de la loi du 27 juillet 2003 portant modification de la législation sur l'organisation du service des ... ayant la teneur suivante: « L'... est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal »;

Considérant qu'il n'en reste pas moins que le secret professionnel instauré par l'article 458 du code pénal, avancé par le réclamant, n'est pas absolu, puisqu'il est écarté dans les cas « où la loi les oblige à faire connaître ces secrets »; que la loi fiscale prévoit justement l'obligation de divulgation du secret professionnel par les §§ 175 et suivants AO; que dès lors l'obligation au secret professionnel de l'article 458 du code pénal ne permet pas de se retrancher derrière cette obligation pour refuser la collaboration avec le fisc (cf. A. Steichen, manuel du droit fiscal spécial, Tome 1, page 511);

Considérant qu'un contrôle en toute objectivité en vertu du § 162 alinéa 9 AO implique l'accessibilité à toutes les pièces comptables en divulguant toutes les données nécessaires afin d'établir une base d'assiette fiscale conforme à la loi;

Considérant pourtant qu'il est évident que lors d'un contrôle en vertu du § 162 AO un examen du contenu d'un dossier client est expressément exclu aux termes du § 177 AO: « was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist » (cf jurisprudence citée ci-avant); qu'il s'ensuit que le droit au secret professionnel reste préservé en ce qui concerne le détail des prestations fournies par la personne tenue au secret;

Considérant qu'un dépositaire de secret visé par l'article 458 du code pénal ne pourra pas s'opposer à dévoiler l'identité de ses clients et le montant des honoraires qu'il a encaissés étant donné que ces informations ne concernent que sa propre situation fiscale (cf. A. Steichen, manuel du droit fiscal spécial, Tome 1, page 513);

Considérant en plus que les fonctionnaires de l'administration des contributions directes sont eux-mêmes liés au secret fiscal instauré par le § 22 AO, lequel, comme l'article 458 du code pénal, se fonde sur la confiance nécessaire;

PAR CES MOTIFS

Reçoit le recours en la forme,

le rejette comme non fondé ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 août 2010, Monsieur ... a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation de la décision directoriale précitée du 5 mai 2010.

Encore qu'un demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation, l'existence d'une telle possibilité entraînant qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit contre la même

décision¹.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 237 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision portant sommation – astreinte. Il s'ensuit que le tribunal est incompétent pour statuer sur le recours subsidiaire en réformation.

Le recours en annulation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Dans son mémoire en réplique, Monsieur ... sollicite la jonction de l'affaire sous examen avec deux autres affaires inscrites sous les numéros 27156 et 27157 du rôle dirigées contre des décisions sur recours hiérarchique formel du directeur des 6 et 20 mai 2010 portant, l'une, rejet de la requête présentée par Monsieur ... et tendant à la révocation de la décision précitée du service de révision du 12 avril 2010 portant fixation d'une astreinte de ... € et, l'autre, rejet de la requête présentée par Monsieur ... et tendant à la révocation de la décision précitée du service de révision du 20 avril 2010 portant fixation d'une astreinte de ... €.

L'Etat n'a pas pris position par rapport à cette demande de jonction.

Une demande tendant à la jonction de deux ou plusieurs affaires est justifiée dans la mesure où elles concernent les mêmes parties et qu'elles ont trait au même objet. En l'espèce, il échet de constater qu'alors même que les parties dans les trois litiges ainsi visés sont les mêmes, à savoir, d'une part, Monsieur ... et, d'autre part, l'Etat, et plus particulièrement le directeur, il n'en est pas de même de l'objet des trois litiges, étant donné que chacun d'eux vise une décision différente du directeur prises à des dates différentes et sur base d'une procédure préalable différente, même si le contenu de ces trois décisions est largement similaire, notamment en ce qui concerne la motivation de celles-ci. Il suit partant du constat qui précède qu'à défaut de viser la même décision directoriale, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de jonction formulée par le demandeur.

A l'appui de son recours, le demandeur fait exposer que peu de temps après qu'il aurait eu gain de cause dans le cadre d'un recours introduit devant le tribunal administratif et dirigé contre une décision de l'administration fiscale, il aurait fait l'objet d'une révision pour les années 2006 à 2008 qu'il estime avoir été initiée par l'administration « *en guise de mesure de représailles* », au cours de laquelle il aurait été exigé de sa part de remettre l'ensemble de ses documents et pièces relatifs à ses activités d'..., demande qui aurait été réitérée par le courrier précité du 12 mars 2010. Au vu de ce qu'il aurait refusé de réserver une suite positive à cette demande de la part de l'administration fiscale, il s'est vu infliger le 22 mars 2010 une astreinte de ... €, cette décision portant sommation – astreinte ayant été suivie en date des 12 et 20 avril 2010 par deux nouvelles décisions portant également fixation d'une astreinte de ... € à son encontre, à la suite de ses refus successifs de remettre au service de révision les pièces et documents sollicités par celui-ci. Les recours hiérarchiques formels introduits par lui à l'encontre de chacune de ces décisions de sommation – astreinte auraient été rejetés par le

¹ v. trib. adm. 4 décembre 1997, n° 10404, Pas. adm. 2010, V° Recours en réformation, n° 3 et autres références y citées

directeur par des décisions prises en date des 5, 6 et 20 mai 2010 dont celle précitée.

Quant aux moyens en droit développés par le demandeur dans son recours, il échet de constater que dans son mémoire en réplique, le demandeur fait état d'un moyen d'annulation supplémentaire qui lui aurait été inspiré par les développements de la partie étatique dans son mémoire en réponse. Ce moyen nouveau a trait à l'incompétence du service de révision d'émettre des astreintes, étant donné que le paragraphe 202 AO ne lui attribuerait pas une telle compétence.

C'est à bon droit que le demandeur estime que le moyen ainsi soulevé a trait à l'ordre public pour concerner directement une question de compétence de l'autorité ayant pris la décision confirmée par celle sous examen, de sorte qu'il s'agit d'un moyen que le tribunal aurait pu soulever d'office. Par ailleurs, le tribunal n'est pas tenu par l'ordre dans lequel les moyens ont été présentés par une partie demanderesse, mais il appartient au tribunal, au vu de l'ensemble des actes de procédure et des pièces versées au dossier, de déterminer la suite de traitement des moyens et arguments des parties compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent.

S'il est vrai que la partie étatique n'a pas pris position par écrit par rapport à ce moyen nouveau, il n'en demeure pas moins que lors des plaidoiries, le délégué du gouvernement y a pris position oralement, en affirmant que la notion de « *Finanzamt* », à laquelle il est fait référence au paragraphe 202 AO, constituerait un terme générique qui viserait également le service de révision, de sorte que ce service aurait valablement pu prendre la décision d'astreinte se trouvant à la base de la décision confirmative sous examen. D'une manière générale, le représentant étatique estime que chaque service de l'administration des Contributions directes aurait compétence pour fixer une astreinte en conformité avec le paragraphe 202 AO.

Il échet tout d'abord de constater que s'il est vrai que dans son recours hiérarchique formel du 12 avril 2010, le demandeur n'a pas soulevé le moyen tiré de l'incompétence du service de révision pour fixer l'astreinte par lui actuellement critiquée, il n'en demeure pas moins que le directeur, dans la décision sous examen, a expressément reconnu compétence au service de révision pour prononcer des astreintes, en conformité avec le paragraphe 202 AO, ce qui est actuellement critiqué par le demandeur. Il est partant indifférent de savoir si ce moyen avait été soumis au directeur par le recours hiérarchique formel ayant abouti à la décision critiquée du 5 mai 2010, dans la mesure où celui-ci a expressément retenu, dans la décision en question, que le service de révision était compétent pour prendre la décision critiquée par le demandeur, de sorte que celui-ci a valablement pu critiquer cet élément décisionnel dans le cadre de ce litige.

D'après le paragraphe 202, alinéa (1) AO « *Die Finanzämter können Anordnungen, die sie im Besteuerungsverfahren (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten der Pflichtigen und unmittelbar erzwingen* ». Cette disposition légale attribue par conséquent compétence pour fixer les astreintes aux « *Finanzämter* », à savoir non seulement à ceux qui sont compétents pour déterminer l'imposition d'un contribuable mais également à ceux qui sont compétents pour effectuer des opérations de révision (« *Nachprüfung* »), de sorte qu'au vu du libellé clair de ladite disposition légale, le service de révision, chargé justement du contrôle des éléments imposables de la situation d'un

contribuable, a compétence pour fixer une astreinte. Il s'ensuit que le moyen afférent du demandeur est à écarter pour ne pas être fondé.

En deuxième lieu, le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir répondu au moyen tiré du paragraphe 160 AO en lui reprochant ainsi un défaut de motivation de la décision sous examen. Il soutient plus particulièrement dans ce contexte que ses recettes seraient connues par l'administration fiscale en raison de son obligation de tenir un répertoire.

Il échet tout d'abord de constater que dans son recours hiérarchique formel du 12 avril 2010, dirigé contre la décision précitée du service de révision du 22 mars 2010, le demandeur avait invoqué comme deuxième moyen en droit une violation du paragraphe 160 AO, en ce que le répertoire à tenir par les ... devrait constituer de manière suffisante la preuve de ses recettes et que ce document aurait été communiqué par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines à l'administration des Contributions directes.

S'il est vrai qu'à la lecture de la décision sous examen du 5 mai 2010 il échet de constater que celle-ci ne prend en aucune façon position par rapport au moyen ainsi soulevé par le demandeur dans son recours hiérarchique formel du 12 avril 2010, il n'en demeure pas moins que dans son mémoire en réponse, la partie étatique estime que la simple consultation du répertoire serait insuffisante, dans la mesure où celui-ci ne concernerait pas l'intégralité des activités exercées par un ... et ne comporterait pas, entre autres, le recouvrement amiable de créances, les diverses constatations effectuées à la demande des particuliers, qui pourraient, d'après le représentant étatique, représenter jusqu'à 20 % de l'activité et du chiffre d'affaires d'un Par ailleurs, le délégué du gouvernement souligne que le répertoire ne serait pas de nature à donner une image complète de la situation financière d'un ..., dans la mesure où il ne ferait état que de la date à laquelle différents actes inscrits ont été dressés et passés, mais qu'il ne contiendrait aucune précision quant à la date des différents transferts de fonds relatifs à ces actes.

Au vu de la motivation ainsi apportée au cours de l'instance contentieuse par la partie étatique, le moyen tiré d'une absence de motivation ou d'une motivation insuffisante de la décision incriminée quant au moyen invoqué par le demandeur, tiré d'une prétendue violation du paragraphe 160 AO, est à écarter pour ne pas être fondé.

En troisième lieu, le demandeur reproche au directeur d'avoir violé le secret professionnel auquel il serait soumis. Il soutient dans ce contexte qu'il serait soumis aux obligations telles que déterminées par l'article 458 du code pénal, qui lui interdirait de « *dévoiler l'identité des clients et le montant des honoraires encaissés* ». Il craint plus particulièrement que la manière de procéder de l'administration fiscale serait de nature à avoir des conséquences dangereuses tant sur le terrain de la vie privée que sur le terrain des clients commerciaux, dans la mesure où, en exigeant la remise de tous les « *Geschäftspapiere* » l'administration fiscale pourrait avoir accès à des informations tombant sous le secret professionnel tel que protégé par l'article 458 précité. Il se réfère dans ce contexte à un arrêt du Bundesfinanzhof du 8 avril 2008 qui, tout en ne niant pas la possibilité d'un contrôle auprès d'une personne soumise au secret professionnel, aurait retenu qu'une certaine « *Verhältnismässigkeit* » devrait être garantie, notamment lorsqu'il y aurait lieu de prendre inspection de données informatiques.

C'est à tort que le délégué du gouvernement s'oppose à l'examen du moyen ainsi

soulevé par le demandeur en soutenant que le recours sous examen aurait pour objet exclusif la régularité de l'astreinte telle que fixée par le service de révision à l'encontre du demandeur, et qu'il s'agirait d'une mesure discrétionnaire qui aurait pour but d'amener le contribuable récalcitrant à s'acquitter de ses obligations vis-à-vis du bureau d'imposition, étant donné que le moyen développé par le demandeur a trait à la question de savoir si les conditions pour pouvoir prononcer une astreinte sont remplies en l'espèce, de sorte que ce moyen a trait à la légalité proprement dite de la mesure sous examen. S'il est vrai que la mesure ainsi prise par le service de révision, et confirmée par le directeur dans sa décision sous examen, constitue une mesure discrétionnaire à la disposition du bureau d'imposition ou du service de révision compétent, il n'en demeure pas moins que cet acte ne saurait constituer une mesure arbitraire échappant au contrôle des juridictions administratives, celles-ci restant compétentes pour vérifier tant la matérialité des faits se trouvant à la base de la décision administrative que le respect des conditions légales. C'est ainsi qu'il importe de savoir si, le cas échéant, un secret professionnel a pu s'opposer à une demande adressée à un contribuable de remettre à un bureau d'imposition ou à un service de révision les documents et pièces relatifs à son activité professionnelle.

En vertu de l'article 458 du code pénal « (...) *toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punies* (...) ».

L'article 1^{er} de la loi du 27 juillet 2003 portant modification 1. de la loi modifiée du 4 décembre 1990 portant organisation du service des ... 2. de la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat, a introduit, sous son point 9°, un nouvel article 14-1 dans la loi précitée du 4 décembre 1990 suivant lequel « *l'... est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal* ».

Il ne peut partant être contesté que l'... est à ranger parmi les « *autres personnes dépositaires (...) des secrets qu'on leur confie* » dans le cadre de sa profession, de sorte à être en principe visé par l'article 458 du code pénal, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté en cause. Il n'en demeure toutefois pas moins que l'article 458 prévoit une exception au secret professionnel dans les hypothèses où une loi l'oblige à faire connaître « *ses secrets* ».

A supposer que le fait de solliciter la remise de tous les documents et pièces relatifs à l'activité d'... soit de nature à obliger ledit professionnel à faire connaître des secrets, il importe de relever que le paragraphe 175 AO oblige même des personnes qui ne sont pas à considérer comme contribuables dans le cadre d'une procédure déterminée, à fournir à l'administration fiscale des renseignements qui sont requis dans le cadre notamment d'une procédure d'imposition. Il échet partant de retenir que la loi fiscale prévoit ainsi l'obligation de divulgation d'informations tombant sous le secret professionnel, tel que protégé par l'article 458 du code pénal, de sorte qu'une personne soumise au secret professionnel ne saurait se retrancher derrière l'obligation à laquelle elle se trouve être soumise par l'article 458 du code pénal pour refuser la collaboration avec le fisc, cette collaboration étant expressément prévue par le paragraphe 175 AO, qui constitue ainsi une exception au secret professionnel, conformément à l'article 458 précité.

Par ailleurs, il échet encore de constater que l'... ne figure pas parmi les personnes visées aux paragraphes 176 à 178bis AO, de sorte à ce qu'il ne bénéficie pas d'une exception

légalement prévue qui l'autoriserait à opposer son secret professionnel aux autorités fiscales.

Il s'ensuit que le moyen tiré d'une prétendue violation du secret professionnel par le directeur est à écarter pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen n'ayant été soulevé en cause, le recours en annulation est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre subsidiaire ;

reçoit en la forme le recours en annulation introduit à titre principal ;

rejette la demande de jonction formulée par le demandeur ;

au fond, déclare le recours en annulation non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 20 juin 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler